

МІСЦЕ І ПРОБЛЕМИ ЕКОЛОГІЧНОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ УКРАЇНИ

Резюме. Розглянуто місце екологічного аудиту в системі аудиторської діяльності України, його необхідність, зарубіжний досвід і проблеми становлення в Україні.

The summary. The place of ecological audit is considered in the system of public accountant activity of Ukraine, his necessity, foreign experience and becoming problems for Ukraine.

Ключові слова: екологічний аудит, менеджмент, аудиторська діяльність.

Постановка проблеми. Розвиток суспільства на сучасному етапі вимагає вироблення збалансованого підходу до вирішення економічних, соціальних та екологічних проблем. Це закономірний етап еволюції людської цивілізації, яка зіткнулася в своєму розвитку з трьома глобальними проблемами: виснаженням природних ресурсів, ознаками екологічної катастрофи, бідністю більшої частини населення Землі.

Адам Сміт (1723-1790) у своїй головній праці “Дослідження про природу і причини багатства народів” писав, що спонтанний порядок на ринку є результатом взаємодії різних, часто протилежних прагнень, цілей і інтересів численних його учасників. “Переслідуючи свої власні інтереси, вона (людина) часто більш дієво служить інтересам суспільства, аніж тоді, коли свідомо прагне служити їм”. Проте матеріальний прогрес може бути досягнутий лише за рахунок економічного і технологічного зростання, а виснаження природних ресурсів і погіршення стану навколишнього середовища – їх незмінні супутники.

Суспільство поступово усвідомлює, що науково-технічний прогрес лише до певної стадії може служити інтересам людини. Пройшовши пік корисності, перетворюється йому в зло, хоча й продовжує сприяти економічному зростанню, вираженому в абсолютних показниках [4, с. 9].

Виникає очевидна необхідність у створенні екологічно обґрунтованої системи ринкового управління і контролю, економічного механізму раціонального природокористування. Саме ця необхідність досягнення паритету між економічними інтересами підприємства і еколого-соціальними потребами соціуму сформувала новий концептуальний підхід до виробничої діяльності – систему екологічного менеджменту.

На зміну ініціативам менеджменту «без росту», що висувались у 1970-х роках, прийшли заклики до «завбачливого (з турботою про майбутнє) розвитку», при якому економічне зростання вимірюються вже не тільки в поняттях кількості, але й якості [1, с. 35]. Будь-які витрати на солідні екологічні програми стали сприйматися як вкладення в добробут світу в цілому.

Корпорації США, наприклад за останні 20 років, витратили 850 млрд. дол. на ліквідацію наслідків забруднення середовища. Баланс між бізнесом і екологічною відповідальністю змістився у бік останньої: підприємці почали розуміти, що «попередження хвороби коштує дешевше, ніж її лікування» [1, с. 39]. Охорону навколишнього середовища можна порівняти з програмами підвищення добробуту, адже пропоновані заходи не тільки морально й етично правильні, але й позитивно впливають на економіку.

Протягом 90-х років провідні промислові компанії домоглися істотних результатів в області зменшення негативної дії на навколишнє середовище при одночасному збільшенні об'ємів виробництва, зниженні питомих витрат сировини і матеріалів, економії енергоресурсів, підвищенні якості продукції. Примітно, що рушійною силою цих змін стали нові інструменти в області менеджменту, зокрема такого механізму управління й регулювання дії на навколишнє середовище, як екологічний аудит.

Аналіз досліджень і публікацій. Екологічний аудит як механізм управління навколишнім середовищем отримав розвиток в економічно розвинених країнах – США, Канаді, Великобританії, Німеччині, Нідерландах та ін. – у 70-і роки. Водночас він почав розвиватися як галузь підприємницької діяльності екологічної індустрії.

Протягом останніх 10 років у цих країнах розроблені концепції екологічного аудиту, прийняті національні стандарти і відповідні нормативні правові акти. Основні його принципи і

положення реалізовані в Керівництві (Правилах) Європейського Союзу з екологічного менеджменту і екологічного аудиту № 1836/93 (EMAS), прийнятому в 1993 р.

З 1996 р. діють міжнародні стандарти ISO серії 14000-14010, 14011, 14012, що визначають загальні принципи і процедури екологічного аудиту, керівництво з його проведення.

Сучасна екологічна політика в розвинених зарубіжних країнах базується на попереджувачій діяльності та розробленні інструментарію регулювання якості навколишнього середовища і гарантування екологічної безпеки. Це досягається шляхом інтеграції систем екологічного менеджменту й аудиту в економічну діяльність.

Мета статті. Враховуючи зарубіжний досвід, визначити місце і роль екологічного аудиту в системі охорони навколишнього середовища. Показати ті вигоди, які може отримати підприємство і держава в цілому від проведення екологічного аудиту, а також вказати на існуючі в Україні проблеми його широкого впровадження.

Отримані результати. Складна економічна ситуація в Україні, як і в інших пострадянських державах, зміщує пріоритетність охорони навколишнього середовища на другий план. Основними стають проблеми максимізації прибутку. На сьогодні для України характерні нерозуміння і недооцінювання якісних змін у підходах до вирішення екологічних проблем, які проходять у світі, а часом і повне ігнорування таких змін або їх крайнє спрощення і зведення до формального виконання ряду загальних вимог. Подібна позиція веде (у ряді випадків вже призводить) до неминучих упущених економічних можливостей і прямих втрат як для окремо взятих промислових компаній, так і для країни в цілому. Наприклад, поява все більшого числа явних і неявних обмежень і відповідних втрат для українських виробників на міжнародних товарних і фінансових ринках. Подібні обмеження у багатьох випадках пов'язані з відсутністю декларування і демонстрації намірів, планів і результатів діяльності підприємств в області екологічного менеджменту й аудиту, здійснюваної відповідно до положень міжнародних стандартів серії ISO 14000.

Як наслідок недооцінювання істотних змін у підходах до вирішення екологічних проблем у країні переважає низький професійний рівень освіти, методичних і прикладних робіт в області екологічного аудиту, що створює умови для імітації діяльності й формування негативного екологічного іміджу українських підприємств і їх продукції на міжнародних товарних, фондових та інвестиційних ринках.

В Україні ще тільки починається усвідомлення того, що екологічний аудит є необхідною стадією оцінювання інвестиційного ризику, обов'язковою процедурою оцінювання вартості підприємств, що приватизуються, найефективнішим інструментом узгодження загальнонаціональних і місцевих інтересів у питаннях екологічної безпеки.

Вигоди, які дозволить отримати проведення екологічного аудиту, наведено в таблиці 1.

Отже, екологічний аудит зайняв свою нішу в асортименті аудиторських послуг і є новим ефективним інструментом, що дозволяє оптимально регулювати еколого-економічні відносини з дотримання вимог екологічної безпеки. Однак слід зазначити, що дотепер питання розвитку понятійного апарату, критеріїв і показників екоаудиту залишаються гостро дискусійними. Про це автор вже, частково, зазначав у відповідній статті, де систематизовано основні підходи до розуміння суті поняття «екологічний аудит» вітчизняними і зарубіжними науковцями, та в нормативно-правових актах [3, с. 33].

Проаналізувавши визначення, прийняті Всесвітнім і Європейським банками реконструкції і розвитку, Американським агентством з охорони довкілля («Заява про політику в області екологічного аудиту» - 1986 рік), а також стандартів ISO 14000, можна зазначити, що в міжнародній практиці під екоаудиторською діяльністю йдеться, перш за все, про систематичне, об'єктивне оцінювання роботи господарюючого суб'єкта, що впливає на стан навколишнього середовища, включаючи аналіз ефективності природоохоронних заходів, перевірку на відповідність природоохоронним вимогам.

Екологічний аудит на міжнародному рівні розглядається як економіко-правовий інструмент стимулювання природоохоронної діяльності з метою підвищення інвестиційної привабливості і застосовується для обґрунтування інвестицій, їх доцільності й ефективності.

Таблиця 1

Вигоди, які можуть бути отримані від проведення екологічного аудиту

	<i>На рівні підприємства</i>	<i>На регіональному й обласному рівнях</i>
1	Відбувається стимулювання природоохоронної діяльності й виникає можливість успішної міжнародної сертифікації, що підвищує інвестиційну привабливість підприємства	Можливість аналізування раціональності розміщення промислових підприємств у регіоні й визначення їх структури з позицій екологічної безпеки в умовах зростаючого масштабу і концентрації виробництва
2	Підвищується ефективність використання у виробничому процесі обмежених природних ресурсів і енергоносіїв, що призводить до збільшення випуску продукції на одиницю ресурсу й отримання додаткового прибутку	Вивчення взаємовпливу підприємств на певній території з урахуванням стану енергетики, транспортних комунікацій, фінансового положення ключових підприємств у регіоні, ситуації в соціально-побутовій сфері та інших чинників
3	Засвідчення екологічності готової продукції, що підвищує її конкурентоспроможність і, відповідно, купівельний попит і прибуток організації	Створення інтегрованого підходу до забезпечення безпеки конкретного регіону з урахуванням сукупної дії людської діяльності на навколишнє середовище (навіть при неістотному впливі одного чинника він у поєднанні з іншими діями може давати негативний кумулятивний ефект, наприклад, окремо теплове і хімічне забруднення річок на рівнях, близьких до гранично допустимих, є відносно прийнятними, але їх сумісна дія стає згубною)
4	Скорочується ризик виникнення техногенних і екологічних катастроф, що слугують причиною значних економічних збитків. Цей чинник є дуже актуальним останнім часом у зв'язку з колосальним зносом транспортного, очисного і промислового устаткування	Проведення аналізу статистичних даних про нештатні ситуації й аварії в розрізі регіонів і на обласному рівні з роздільним оцінюванням фази накопичення типових дефектів і подій. Оцінювання дії несприятливих техногенних чинників на регіони, що граничать з проблемною територією
5	Виявляються помилки в розрахунку сум екологічних податків і платежів за природокористування, що виключає нарахування штрафів і пені	Здійснення робіт із практичного впровадження єдиних критеріїв, які б давали можливість порівнювати різні підходи до вирішення екологічних проблем з позицій мінімального ризику для природи й населення
6	Сприяння суб'єктам господарської діяльності в самостійному регулюванні своєї екологічної політики, формуванні пріоритетів зі здійснення запобіжних заходів, спрямованих на виконання й дотримання екологічних вимог, норм і правил	Системного розгляду способів виробництва на предмет можливої відмови від застосування шкідливих виробництв та інших подібних чинників без зниження ефективності виробництва (при цьому важливо надати фінансове обґрунтування доцільності заміни технологій і масштабного – аж до державного рівня інвестування в нові способи і методи виробництва)
7	Консультування з метою раціоналізації й удосконалення екологічного моніторингу в рамках діяльності господарюючого суб'єкта, виявлення його сильних і слабких сторін	Отримання достовірної інформації про діяльність суб'єктів господарювання у сфері природокористування й охорони навколишнього середовища

При цьому враховуються вимоги екологічної безпеки інвестиційних проєктів, включаючи нове будівництво, розширення, реконструкцію, технічне переоснащення, а також встановлення пріоритетних напрямів, для яких необхідна державна підтримка.

В основному всі міжнародні банки, а останніми роками вже й багато українських (особливо тих, в яких присутній іноземний капітал) розглядають питання про кредитування тільки після проведення екологічного аудиту. Адже фінансовий ризик безпосередньо пов'язаний з екологічним. У результаті забруднення навколишнього середовища, крупних аварій і техногенних катастроф, а також при неврахуванні екологічних вимог інвестора можна притягати до цивільної відповідальності, що небезпечно для банківських структур ризиками репутації. Позитивний аудиторський висновок у даному випадку відіграє важливе значення і для банку, і для підприємства, оскільки є необхідною умовою отримання інвестицій. Більше того, деякі банки (наприклад, Всесвітній банк реконструкції і розвитку) самі володіють правом законодавчого встановлення норм і правил в області екологічного аудиту.

Принципова відмінність українського досвіду в організації екологічного аудиту від європейського й американського полягає в тому, що за кордоном такі перевірки сприймають не тільки зацікавлені підприємства, банки і громадські організації, але й затребувані самою державою. В Україні перші спроби застосування методики екологічного аудиту на основі аналізу зарубіжного досвіду були започатковані в 1992 році. Його впровадження було обумовлене бажанням крупних підприємств вийти на міжнародний ринок, де пред'являються підвищені вимоги не тільки до якості продукції, але й до постачальника з дотримання екологічних вимог, а також з метою отримання підприємствами кредитів міжнародних фінансових структур.

У 2004 році в Україні почав розвиватися правовий інститут екологічного аудиту – було прийнято закон «Про екологічний аудит», який відкрив нову сторінку у забезпеченні екологічної безпеки в Україні.

Крім цього, державне регулювання екологічного аудиту представлено невеликою кількістю нормативно-правових і методичних документів. Серед них Наказ Мінприроди України від 12.01.2005 р. № 7 «Про затвердження Положення про ведення реєстру екологічних аудиторів та юридичних осіб, що мають право на здійснення екологічного аудиту»; Наказ Мінприроди України від 12.01.2005 р. № 8 «Про затвердження Положення про сертифікацію екологічних аудиторів»; Наказ Мінприроди України від 29.03.2005 р. № 115 «Про затвердження переліку питань кваліфікаційного іспиту на отримання сертифіката екологічного аудитора» та методичні рекомендації щодо підготовки, здійснення та оформлення звіту про екологічний аудит.

Закон «Про екологічний аудит» докорінно змінив відношення до відповідного виду аудиторської діяльності, підвищив її правовий статус. Було започатковано єдину для всієї країни систему сертифікації екологічних аудиторів і створено єдиний реєстр екологічних аудиторів та юридичних осіб, що мають право на здійснення такого виду аудиту. Відповідно до цього реєстру послуги екологічного аудиту в Україні надають близько 60 екологічних аудиторів і 32 юридичні особи [6].

Разом з цим, перший досвід застосування законодавства про екологічний аудит виявив його прогалини, суперечності та слабкі місця, а саме:

- по-перше, визначення суті екологічного аудиту, яке дається в законі, акцентує увагу лише на змістовній, „технологічній” характеристиці відповідного поняття. Водночас, екологічний аудит, в першу чергу, необхідно трактувати як вид професійної підприємницької діяльності, а потім розкривати його суть, доповнивши її економічним змістом;

- по-друге, варто звернути увагу на статтю 12 даного закону. В ній вказуються випадки, коли на підприємствах проводиться обов'язковий екологічний аудит (у випадках банкрутства, приватизації, передавання в оренду, екологічного страхування та інших).

Разом з тим, поза увагою залишилася значна частина підприємств, що приносять шкоду навколишньому середовищу і давно приватизовані. Керівництво їх не зацікавлене в упровадженні екологічно чистих технологій, будівництві високоефективних очисних споруд. Проводити ж екологічний аудит на цих „забруднювачах” навколишнього середовища можливо тільки на добровільних засадах, тобто за згодою керівника або власника, навіть якщо замовниками аудиту є органи місцевого самоврядування;

- по-третє, необхідно чіткіше розглянути питання суб'єктів екологічного аудиту. Відповідно до статті 14 даного закону вимоги до виконавця екологічного аудиту такі: екологічний аудит може здійснювати особа (екологічний аудитор), яка має відповідну вищу освіту, досвід роботи у сфері охорони навколишнього природного середовища або суміжних

сферах не менше чотирьох років підряд та якій видано в установленому порядку сертифікат на право здійснення такої діяльності.

Незрозумілим є поняття «відповідність» вищої освіти. Адже донедавна фахівців екологічного профілю взагалі не готували вузи України, причому не тому, що в них не було потреби, а тому, що справа ця дуже складна і потребує поєднання, синтезу великої кількості різногалузевих, міждисциплінарних знань;

- по-четверте, не вирішено остаточно питання щодо сертифікації екологічних аудиторів. Справа в тому, що термін чинності сертифіката, встановлений статтею 22 Закону «Про екологічний аудит», – три роки, а процедура його поновлення чи продовження не вказана. Відповідь не це запитання не дає і положення «Про сертифікацію екологічних аудиторів».

Слід також зауважити, що незважаючи на прийняття закону «Про екологічний аудит» системне й фундаментальне дослідження питань екологічного аудиту в Україні практично відсутнє. Стримуючим моментом є незавершеність процесів формування необхідної правової бази, нормативних і методичних документів. Однією з перших спроб розкриття питань екоаудиту стали навчальні посібники „Екологічний аудит” колективу авторів В. Шевчука, Ю. Саталкіна, В. Навроцького та інших, „Екологічний менеджмент і аудит” колективу авторів С. Літвак, С. Рижкова та ін. „Екологічний менеджмент” за редакцією В. Ф. Семенова, О. Л. Михайлюк. Серед російських учених вивченням проблем екоаудиту займався професор І. Потравний, Т. Сергєєва. Проте їх праці лише означили загальну постановку проблеми, яка потребує конкретизації, подальшого дослідження та практичного застосування.

Дискусійним, у першу чергу, є сама доцільність прийняття закону «Про екологічний аудит», який побудований за аналогією із законом України «Про аудиторську діяльність». Створення такого нового закону для окремо взятого виду аудиту не зовсім обґрунтовано, оскільки:

- це методологічно не виправдано, бо основні елементи загального й екологічного аудиту, встановлені двома різними законами України («Про аудиторську діяльність» і «Про екологічний аудит»), є тотожні й аналогічні за своєю суттю. Це, в свою чергу, – неминуче, логічно й необхідно. Неминуче, оскільки екологічний аудит є одним із видів аудиту і за визначенням ці два поняття не можуть суперечити один одному. Тісна законодавча ув'язка екологічного аудиту із загальним (фінансовим) необхідна, перш за все, для того, щоб проведення екологічного аудиту мало економічну ефективність;

- розроблення додаткового законопроекту і пов'язаних з ним змін у структурі наглядних державних органів спричинила необґрунтовані витрати і зростання бюрократичного апарату;

- якщо почати рухатися в руслі «кожному виду аудиту по окремому закону», то необхідно буде забезпечити розроблення відповідної кількості законів, що значно збільшить витрати на проведення реформ і внесе ще більшу неоднозначність і плутанину в тлумачення українського законодавства у сфері аудиторської діяльності.

Закон «Про аудиторську діяльність», задуманий як єдиний системний законодавчий акт в області аудиторського контролю, повинен бути єдиним нормативним актом такого рівня і формувати та регулювати порядок здійснення діяльності в області аудиту, в тому числі й спеціальних його видів, зокрема екологічного аудиту.

Таким чином, з метою цивілізованого і фундаментального вирішення проблем в області нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності необхідно:

1. Внести доповнення до закону України «Про аудиторську діяльність». У ньому необхідно вказати хоча б на ті види аудиту, які вже включені в міжнародні класифікатори діяльності, й посилання на які містяться в українських нормативно-правових актах, зокрема про екологічний аудит;

2. Для усунення суперечностей щодо мети аудиту, то слід ввести додаткову форму фінансової (бухгалтерської) звітності, в якій будуть відображатися фінансові показники, що характеризують діяльність організації в екологічній сфері.

У методичному плані важливе значення має завдання дослідження, аналізу й зіставлення спільності та відмінності екологічного аудиту і таких інструментів управління у сфері охорони навколишнього середовища, як:

- екологічний контроль;

- екологічна експертиза й оцінювання впливу на навколишнє середовище;
- екологічний моніторинг та ін.

Необхідно враховувати, що дане питання в теоретичному аспекті пророблене недостатньо і потребує свого наукового обґрунтування. Наприклад, відповідно до сформованої практики в інвестиційному процесі більше задіяна державна екологічна експертиза. Такий порядок визначений Законом України «Про екологічну експертизу». Але її функції обмежені законодавчими положеннями – у межах висновків, що визначають, встановлюють чи оцінюють відхилення від вимог і норм екологічного права. Це, в основному, функції дозволу на реалізацію інвестиційних програм, проектів і господарських рішень. Функції ж екологічного аудиту є не тільки оцінними, але й рекомендаційними. Тобто, екоаудит не тільки надає висновки про можливі негативні впливи на навколишнє середовище, стан екологічної безпеки, але й оцінює ступінь ризику, надає кваліфіковані рекомендації щодо заходів, які необхідно враховувати при проектуванні чи будівництві, оцінює їхню вартість.

Щодо екологічного моніторингу, то він являє собою інформаційну систему, завданням якої є спостереження за об'єктами навколишнього середовища, процесами і явищами, що відбуваються в ній, оцінювання і прогнозування їх стану.

Принципова відмінність між цими видами діяльності й екологічним аудитом полягає в тому, що кількість екоаудиторів не обмежується, а визначається рівнем попиту на їхні послуги, у той час як чисельність осіб державного екологічного контролю строго регламентована.

Витрати на проведення екологічного аудиту несуть самі природокористувачі, реалізуючи тим самим визнаний у світовій практиці принцип «забруднювач платить».

Висновки. Як зазначав автор [3, с. 35], екологічний аудит – різновид аудиторської діяльності, що включає систематизований, документований процес отримання, вивчення й об'єктивного оцінювання екологічної інформації про об'єкт аудиту для встановлення відповідності визначених видів діяльності, заходів, умов, подій, системи управління навколишнім природним середовищем вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим екологічним критеріям, а також достовірності фінансової (бухгалтерської) звітності в частині відображення в ній інформації про природоохоронну діяльність суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора.

Разом з тим, як будь-яка нова область діяльності, екологічний аудит потребує подальшого розроблення концептуальних основ, методичних й організаційних форм, цілісної системи науково-методологічних підходів до його проведення, що повинно стати предметом наукових досліджень у майбутньому.

Використана література

1. Літвак С.М. Екологічний менеджмент і аудит: навчальний посібник / С.М. Літвак та інші. – К.: Професіонал, 2005. – 112 с.
2. Семенова В.Ф. Екологічний менеджмент: навчальний посібник / В.Ф. Семенова, О.Л. Михайлюк. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 407 с.
3. Кулик Р.Р. Екологічний аудит – сутність і проблеми становлення / Р.Р. Кулик, Я.В. Мех // Науковий журнал «Бухгалтерський облік і аудит». – 2009. – №2 – С.14–18.
4. Гусева Т.В. Как наладить диалог с общественностью / Т.В. Гусева, С.Ю. Дайман, Д.Э. Михайлиди, А.Е. Хачатуров. – М.: Социально-экологический союз, 1998. – 90 с.
5. Сергеева Т.В. Экологический аудит: учеб. пособие для студентов вузов / Т.В. Сергеева. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2005. – 207 с.
6. http://www.menr.gov.ua/index.php?menu_id=426